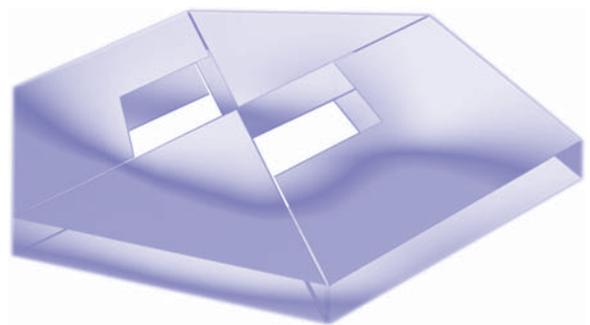
UNIDADE 5

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Compreender as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público;
- Reconhecer cada balanço e cada demonstração contábil;
- Entender a estrutura de cada uma das demonstrações contábeis; e
- Analisar os resultados gerais do exercício a serem apurados.

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Caro estudante,

Nesta última Unidade, apresentaremos as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público, o modo como elas se estruturam e os tipos de resultados gerais do exercício apurados e demonstrados no Balanço Orçamentário. Veremos ainda se é possível estabelecer uma estrutura padrão a ser adotada para a apresentação das demonstrações contábeis.

Estamos próximos do fim desta disciplina; por isso, se você tiver alguma dúvida sobre o conteúdo apresentado nas Unidades anteriores, converse com seu tutor e com seus colegas de curso, nos *chats* ou nos fóruns, e releia o conteúdo. Não siga com seus estudos sem que seu aprendizado esteja consolidado. Boa leitura!

A Lei n. 4.320/1964 define, no artigo 101, que os resultados gerais do exercício financeiro devem ser apurados e demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro e na Demonstração das Variações Patrimoniais, e a situação patrimonial deve ser demonstrada no Balanço Patrimonial.

São três os tipos de resultados: o patrimonial, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais; o orçamentário, apurado no Balanço Orçamentário; e o financeiro, apurado no Balanço Financeiro.

CÁLCULO DO RESULTADOS

O resultado orçamentário é apurado, no Balanço Orçamentário, comparando-se o total das receitas com o total das despesas. Quando a receita supera a despesa, ocorre **superávit**; quando ocorre o inverso, temos **déficit**.

O resultado patrimonial poderá ser obtido na Demonstração das Variações Patrimoniais por meio da comparação entre as variações ativas e passivas, devendo apresentar-se como **superávit**, em caso de ser positivo, ou como **déficit**, se for negativo.

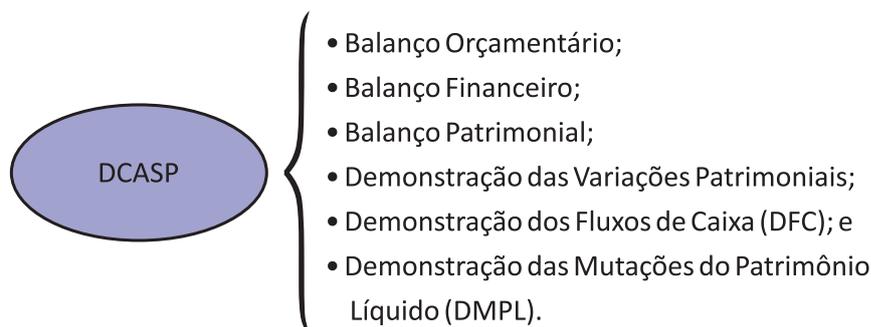
O resultado financeiro, apurado no Balanço Financeiro, é fruto da comparação dos ingressos com os dispêndios, ou ainda da comparação do disponível que passa para o exercício seguinte com o disponível do exercício anterior, podendo também apresentar-se como **superávit** (resultado positivo) ou **déficit** (resultado negativo).

O Balanço Patrimonial é a única das demonstrações obrigatórias que se apresenta como estático, ou seja, representa a situação econômico--financeira do órgão em determinado momento, enquanto os demais demonstram resumidamente os fatos ligados à execução orçamentária, financeira e patrimonial durante o exercício.

Todas as demonstrações contábeis são apresentadas em duas grandes colunas cujos totais são equivalentes, proporcionando o necessário equilíbrio, o que justifica o título de "balanço" dado pela Lei n. 4.320/1964. A primeira coluna representa os valores positivos, e a segunda os valores negativos em cada balanço.

Com relação à obrigatoriedade de publicação, segundo a Lei n. 4.320/1964, temos as seguintes demonstrações:

Contudo, a partir da harmonização das Normas Brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade, passou-se a exigir a publicação das **Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)**, compostas das demonstrações enumeradas pela Lei n. 4.320/1964, das demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e das demonstrações exigidas pela Lei Complementar n. 101/2000, a saber:

Leia a íntegra dessa portaria em: <http://www.lex.com.br/legis_23510705_PORTARIA_N_438_DE_12_DE_JULHO_DE_2012.aspx>. Acesso em: 19 out. 2017.

As estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei n. 4.320/1964 foram atualizadas pela Portaria STN n. 438, de 16 de julho de 2012, em consonância com os novos padrões da CASP. Essas demonstrações são obrigatoriamente elaboradas ao final de cada ano, ou seja, de cada exercício financeiro, e devem evidenciar o saldo atual e o saldo anterior das contas que as compõem, para fins de comparabilidade. Além disso, as demonstrações permitem a apuração de resultados, conforme demonstra o Quadro 5.

RESULTADO ORÇAMENTÁRIO:
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS > DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS → SUPERÁVIT ORÇAMENTÁRIO RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS < DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS → DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO
RESULTADO PATRIMONIAL OU ECONÔMICO:
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS ATIVAS > VARIAÇÕES PATRIMONIAIS PASSIVAS → SUPERÁVIT PATRIMONIAL VARIAÇÕES PATRIMONIAIS ATIVAS < VARIAÇÕES PATRIMONIAIS PASSIVAS → DÉFICIT PATRIMONIAL
RESULTADO FINANCEIRO:
INGRESSOS > DISPÊNDIOS → RESULTADO FINANCEIRO POSITIVO (SUPERÁVIT) DISPÊNDIOS > INGRESSOS → RESULTADO FINANCEIRO NEGATIVO (DÉFICIT)

Quadro 5: Resultados das demonstrações contábeis
Fonte: Mota (2012, p. 504)

É possível estabelecer uma estrutura padrão a ser adotada para a apresentação das demonstrações contábeis obrigatórias. Há, ainda, outras demonstrações a serem elaboradas ao final de cada exercício financeiro que não são menos importantes em relação às citadas anteriormente, posto que há informações de grande relevância que somente podem ser encontradas detalhadamente nessas demonstrações, quais sejam: demonstração da dotação orçamentária, demonstração da movimentação orçamentária e demonstração da execução orçamentária.

Balanço Orçamentário

No Balanço Orçamentário, a entidade evidencia as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas, em obediência à Lei n. 4.320/1964, artigo 102. Nesse balanço, do lado das receitas, a disposição dos itens é efetuada por categoria econômica (correntes e de capital) e, do lado das despesas, por tipo de crédito (orçamentário/suplementar, especial e extraordinário), que, por sua vez, é desdobrado de acordo com a categoria econômica da despesa (correntes e de capital).

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, de 21 de novembro de 2008, o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução; demonstra o resultado orçamentário; e discrimina as receitas por fonte e a despesa por grupo de natureza.

O "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" apresenta o modelo do Quadro Principal do Balanço Orçamentário a ser utilizado pela entidade pública, conforme o Quadro 6.

<ENTE DA FEDRAÇÃO>
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
ANO:

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo d = (c – b)
RECEITAS CORRENTES (I)				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
RECEITAS DE CAPITAL (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)				
Operações de Crédito/ Refinanciamento (IV)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III+IV)				
Déficit (VI)				
TOTAL (VII) = (V + VI)				
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)				
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores				
Superávit Financeiro				
Reabertura de Créditos Adicionais				

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação j= (f – g)
DESPESAS CORRENTES (VIII)	________	________	________	________	________	________
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
DESPESAS DE CAPITAL (IX)	________	________	________	________	________	________
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________
Reserva de Contingência (X)						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (XI) = (VII + IX + X)	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________
Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINAN-CIAMENTO (XII) = (XI + XII)	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________	________ ________
Superávit (XIII)	________	________	________	________	________	________
TOTAL (XIV) = (XII + XIII)	________	________	________	________	________	________
Reserva do RPPS	________	________	________	________	________	________

Quadro 6: Quadro Principal
Fonte: Brasil (2016, p. 365-367)

Além do Quadro Principal, acompanham a publicação do Balanço Orçamentário dois quadros complementares sobre os restos a pagar, conforme os Quadros 7 e 8.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> **EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS**						
						Exercício: 20XX
	Inscritos					
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior	Liquidados	Pagos	Cancelados	Saldo
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)
Despesas Correntes						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
TOTAL						

Quadro 7: Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados
Fonte: Brasil (2016, p. 368)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> **EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS**					
					Exercício: 20XX
	Inscritos				
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior	Pagos	Cancelados	Saldo
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e) = (a+b-c-d)
Despesas Correntes					
Pessoal e Encargos Sociais					
Juros e Encargos da Dívida					
Outras Despesas Correntes					
Despesas de Capital					
Investimentos					
Inversões Financeiras					
Amortização da Dívida					
TOTAL					

Quadro 8: Quadro da Execução de Restos a Pagar Processados e Não Processados Liquidados
Fonte: Brasil (2016, p. 369)

Balanço Patrimonial

Ao elaborar e publicar o Balanço Patrimonial, a entidade pública evidencia a situação patrimonial, em seus aspectos qualitativos (o quê) e quantitativos (avaliação monetária/quanto), por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como evidencia os atos potenciais, que são registrados em contas de natureza de informação de controle.

Como a Lei n. 4.320/1964 propõe uma estrutura com viés orçamentário ao Balanço Patrimonial, segregando o ativo e o passivo em **Financeiro** e **Permanente**, as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos dessa lei foram alteradas pela Portaria STN n. 438/2012, em consonância com os novos padrões da CASP. Assim e de acordo com os critérios estabelecidos na Parte II do "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" (Brasil, 2016, p. 143), os ativos e passivos devem ser segregados em **circulante e não circulante**.

A partir de então, a preparação do Balanço Patrimonial, como base para análise e registro dos fatos contábeis, elaborado de acordo com regime de competência dos exercícios, permite análises diversas sobre a situação patrimonial da entidade pública referentes à liquidez (capacidade de satisfazer as obrigações atuais), à solvência (a capacidade de satisfazer as obrigações em longo prazo), ao endividamento (dependência de provedores de recursos), entre outros.

Lembre-se de que sua compreensão acerca da lógica dos registros patrimoniais é muito importante ou você não terá subsídios para interpretar a formação, a composição e o preenchimento dos instrumentos que aqui apresentamos. Em caso de dúvidas, converse com seu tutor.

O "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" também apresenta o modelo de Balanço Patrimonial a ser utilizado pelas entidades públicas, conforme o Quadro 9.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO	**Nota Explicativa**	**Exercício Atual**	**Exercício Anterior**
Ativo Circulante			
Caixa e Equivalente de Caixa			
Créditos a Curto Prazo			
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			
Estoques			
VPD Pagas Antecipadamente			
Total do Ativo Circulante			
Ativo Não Circulante			
Realizável a Longo Prazo			
Créditos a Longo Prazo			
Investimentos Temporários a Longo Prazo			
Estoques			
VPD pagas antecipadamente			
Investimentos			
Imobilizado			
Intangível			
Total do Ativo Não Circulante			
TOTAL DO ATIVO			
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	**Nota Explicativa**	**Exercício Atual**	**Exercício Anterior**
Passivo Circulante			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo			
Obrigações Fiscais a Curto Prazo			
Obrigações de Repartições a Outros Entes			
Provisões a Curto Prazo			
Demais Obrigações a Curto Prazo			
Total do Passivo Circulante			
Passivo Não Circulante			
Obrigações Trabalhistas/Previdenciárias/Assistenciais a Pagar Longo Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo			
Obrigações Fiscais a Longo			
Prazo Provisões a Longo Prazo			
Demais Obrigações a Longo Prazo			
Resultado Diferido			
Total do Passivo Não Circulante			

Patrimônio Líquido			
Patrimônio Social e Capital Social			
Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital			
Reservas de Capital			
Ajustes de Avaliação Patrimonial			
Reservas de Lucros			
Demais Reservas			
(+/-) Resultados Acumulados			
(-) Ações / Cotas em Tesouraria			
Total do Patrimônio Líquido			
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO			

Quadro 9: Quadro Principal
Fonte: Brasil (2016, p. 383)

Para exemplificar um Balanço Patrimonial, publicado de acordo com as novas normas, apresentamos o modelo de evidenciação a seguir:

ENTE DA FEDERAÇÃO BALANÇO PATRIMONIAL EM MILHARES DE REAIS EXERCÍCIOS ENCERRADOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2015 E 31 DE DEZEMBRO DE 2016					
ATIVO	**2016**	**2015**	**PASSIVO**	**2016**	**2015**
ATIVO CIRCULANTE	**28.124,32**	**25.709,42**	**PASSIVO CIRCULANTE**	**29.521,09**	**21.868,05**
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	**1.649,85**	**1.177,07**	**OBRIGAÇÕES**	**29.521,09**	**21.868,05**
Bancos Conta Movimento	802,36	615,43	Pessoal a pagar - Consolidação	1.878,03	1.761,76
Recursos Vinculados	149,83	62,12	Encargos Sociais a Pagar	1.274,96	874,21
Aplicação Financeira-Liquidez Imediata	697,67	499,52	Fornecedores a Pagar a Curto Prazo	18.354,18	5.338,36
CRÉDITOS A CURTO PRAZO	**26.474,47**	**24.531,43**	Valores Restituíveis – Consolidação	2.697,15	1.739,82
Créditos de Transferência a Receber	6.402,48		Plano de Demissão Voluntária - PDV	30,1	1.799,68
Dívida Ativa Tributária	4.265,65	-	Outras Obrigações	236,57	1.880,23
Recursos a Receber – Convênios	8.126,04	7.921,90	**OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO**		
Adiantamentos de Férias	297,65	5.283,87	Obrigações Fiscais	5.050,10	8.473,99
Adiantamentos de Décimo Terceiro	32,46	1.092,10	**PASSIVO NÃO CIRCULANTE**	**9.907,87**	**14.327,79**
Créditos por Danos ao Patrimônio	29,52	23,20	**PESSOAL A PAGAR**	**489,3**	**1.606,49**
Depósitos Restituíveis	2.073,59	87,51	Salários, Remunerações e Benefícios	28,99	32,71
Outros Créditos a Receber a Curto Prazo	4.569,24		Depósitos Judiciais	460,32	589,07
Ajuste de Perdas de Créditos e Valores	(13,72)		Repasse a Maior a Devolver	0	984,71

INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO			CONVÊNIOS A PAGAR	398,91	4.455,41
Investimentos Temporários	537,66	1.788,08	Convênios a Pagar do Exercício	398,91	4.454,41
ESTOQUES		8.187,02	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAM. A L. P	366,1	659,57
Estoques de Materiais	152,63	(0,34)	Dívidas Parceladas com a União	366,1	659,57
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS (VPD) PAGAS ANTECIPADAMENTE		142,22	Empréstimos Internos a Longo Prazo		1,73
Assinaturas e Seguros a Apropriar	1,63	6,78	FORNECEDORES A LONGO PRAZO	3,68	7.605,59
ATIVO NÃO CIRCULANTE	13.088,65	17.492,61	Dívidas c/ Fornecedores de Serviços	0	2.589,70
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	9.714,07	14.802,02	Fornecedores de Bens e Serviços	3,68	5.015,89
CRÉDITOS A RECEBER L.P-INTRA OFSS	9.714,07	14.802,02	PROVISÃO P/ RISCOS TRABAL. A L.P	8.649,88	-
Recursos a Receber - INTRA-OFSS	9.714,07	14.802,02	Provisão - Indenizações Trabalhistas	8.649,88	-
INVESTIMENTOS	2.150,97	1.583,02	PATRIMÔNIO LIQUIDO	1.784,00	7.006,20
Participações em Fundos	2.150,97	1.583,02	Patrimônio Social e Capital Social	2.671,31	2.644,41
IMOBILIZADO	1.222,58	1.106,28	Reserva Legal	1.196,19	1.196,19
Bens Móveis e Imóveis	3.779,29	3.499,54	Ajustes de Exercícios Anteriores	1.265,34	1.185,15
(-) Depreciação Acumulada	(2.556,71)	(2.393,26)	Superávit/ Déficit Acumulados	(3.348,84)	1.980,42
INTANGÍVEL	1,02	1,28			
Softwares	1,31	1,31			
(-) Amortização Acumulada	(0,28)	(0,02)			
T O T A L D O A T I V O	41.212,96	43.202,03	T O T A L D O PASSIVO	41.212,96	43.202,03

Quadro 10: Exemplo de evidenciação de um Balanço Patrimonial
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

Na divulgação do Balanço Patrimonial, o ente da federação deve ainda atender às determinações da Lei n. 4.230/1964, publicando o Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes, conforme o Quadro 11.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES (LEI N. 4.320/1964)		
ATIVO (I)	**Exercício Atual**	**Exercício Anterior**
Ativo Financeiro		
Ativo Permanente		
Total do Ativo		
PASSIVO (II)		
Passivo Financeiro		
Passivo Permanente		
Total do Passivo		
Saldo Patrimonial (III) = (I – II)		

Quadro 11: Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes
Fonte: Brasil (2016, p. 384)

Além disso, o Balanço Patrimonial deve ser publicado com outros dois anexos, conforme os modelos apresentados a seguir.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO (LEI N. 4.320/1964)		
	Exercício Atual	**Exercício Anterior**
Atos Potenciais Ativos		
Garantias e Contragarantias recebidas		
Outros atos potenciais ativos		
Total dos Atos Potenciais Ativos		
Atos Potenciais Passivos		
Garantias e Contragarantias concedidas		
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres		
Obrigações contratuais		
Outros atos potenciais passivos		
Total dos Atos Potenciais Passivos		

Quadro 12: Quadro das Contas de Compensação
Fonte: Brasil (2016, p. 385)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DO SUPERAVIT/ DEFICIT FINANCEIRO (LEI N. 4.320/1964)		
	Exercício Atual	**Exercício Anterior**
FONTES DE RECURSOS		
<Código das Fontes> <Descrição das Fontes>		
<Código das Fontes> <Descrição das Fontes>		
<Código das Fontes> <Descrição das Fontes>		
(...) (...)		
Total das Fontes de Recursos		

Quadro 13: Quadro das Contas de Compensação
Fonte: Brasil (2016, p. 385)

Para reforçar seu aprendizado, organizamos um resumo dos principais conceitos definidos pela Lei n. 4.320/1964 relacionados ao Balanço Patrimonial que você confere a seguir.

Conceito	Definição
Ativo Financeiro	Representação da soma das contas que evidenciam os créditos e valores realizáveis **independentemente de autorização orçamentária** e os valores numerários (caixa e equivalentes de caixa).
Ativo Permanente	Contas que evidenciam os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação seja condicionada à **autorização legislativa**.
Passivo Financeiro	Compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento possa ocorrer **independentemente de autorização orçamentária**.
Passivo Permanente	Conjunto de contas que representam as dívidas fundadas e outras que **dependam de autorização legislativa** para amortização ou resgate.
Contas de Compensação	Contas representativas dos **atos potenciais ativos e passivos**.

Atos Potenciais	São os atos que, quando forem executados, **poderão afetar o patrimônio**, imediata ou indiretamente, por exemplo: direitos e obrigações conveniadas ou contratadas; responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros; garantias e contragarantias recebidas e concedidas. A definição é orientada pelo fluxo de caixa a ser envolvido na execução futura do ato potencial.
Atos Potenciais Ativos	São os atos a serem executados que poderão afetar **positivamente** o patrimônio, imediata ou indiretamente.
Atos Potenciais Passivos	São os atos a serem executados que poderão afetar **negativamente** o patrimônio, imediata ou indiretamente.
Superávit Financeiro	É a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. O superávit financeiro do exercício anterior é **fonte de recursos para abertura de créditos suplementares e especiais**, devendo-se conjugar, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.
Déficit Financeiro	É a **diferença negativa** entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.

Quadro 14: Conceitos relacionados ao Balanço Patrimonial
Fonte: Brasil (1964)

Você precisa saber também que **dívida fundada** é a soma dos compromissos com exigibilidade superior a doze meses contraídos para atender a desequilíbrios orçamentários ou financeiros de obras e serviços públicos (BRASIL, 1964). É também chamada de **dívida consolidada**.

E a **dívida flutuante**, o que é? É a dívida contraída pela entidade, por um breve e determinado período de tempo, quer como administradora de recursos de terceiros confiados à sua guarda (depósitos de terceiros), quer para atender às momentâneas necessidades de caixa. A dívida flutuante resulta da soma dos seguintes saldos de contas:

- restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- serviços da dívida a pagar;
- depósitos; e
- débitos de tesouraria (dívidas de operações de crédito por antecipação de receita).

Como está seu entendimento? Aproveite para fazer uma pausa na leitura e conversar com seus colegas de curso e tutor sobre o conteúdo exposto desta Unidade. A interação no Ambiente Virtual de Ensino-Aprendizagem (AVEA) deve ser uma importante aliada dos seus estudos.

Entendendo o Balanço Patrimonial

Para compreender o Balanço Patrimonial, devemos antes verificar se, em sua elaboração, foram atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos ativos e dos passivos e das variações patrimoniais que refletiram no patrimônio líquido.

Ativos

Os **ativos** são o conjunto de contas registradas para controlar os recursos aplicados pela entidade na aquisição ou na formação de bens e direitos, o que envolve a capacidade de utilizá-los (ou de controlar o uso por parte de terceiros) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou de benefícios econômicos para o cumprimento de seus objetivos de prestação de serviços, entre outros. Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, justificando sua inclusão no Balanço Patrimonial, ela deve observar a existência dos seguintes indicadores de controle (BRASIL, 2017, p. 142):

- propriedade legal em favor da entidade;
- acesso ao recurso ou capacidade de negar ou de restringir o acesso de terceiros ao recurso;
- meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os objetivos da entidade, os quais devem guardar relação com a finalidade institucional (pública); ou

- a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

O Balanço Patrimonial é organizado em classes de contas (ativo e passivo) que se desdobram em grupos e subgrupos. No ativo, há dois grupos de contas: circulante e não circulante.

Subgrupos do Ativo Circulante

Quanto à evidenciação, as contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade e ser classificadas como **circulantes**, caso satisfaçam a um dos seguintes critérios:

- estejam disponíveis para realização imediata; ou
- tenham a expectativa de realização até doze meses depois da data das demonstrações contábeis.

São contas do ativo circulante:

- **Caixa e Equivalente de Caixa** – É o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições de uso imediato.
- **Créditos a Curto Prazo** – São os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.
- **Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo** – São as aplicações de recursos em títulos e valores mobiliários, não destinadas à negociação imediata e que não façam parte das atividades operacionais da entidade, resgatáveis no curto prazo, além das aplicações temporárias em metais preciosos (exemplo: Tesouro Direto, CDB, Ouro como instrumento financeiro).

- **Estoques** – São os bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração, pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.
- **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) Pagas Antecipadamente** – São os pagamentos de VPD realizados de forma antecipada, isto é, antes da ocorrência do fato gerador, cujos benefícios ou prestação de serviço à entidade ocorrerão no futuro. Isso acontece com o pagamento de assinaturas de jornais e periódicos, que são recebidos depois de sua efetivação e por um período específico dali para frente, por exemplo, por um ano. Ao pagar a assinatura, a entidade do Setor Público adquire o direito ao recebimento futuro dos exemplares. Porém, na proporção em que recebe os exemplares, deve-se retirar do ativo o valor correspondente e levar à conta de VPD – assinaturas, que deve ter impacto no resultado. Isso significa dizer que os pagamentos antecipados são direitos (ativos) que viram VPD (despesas).

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes. Entre esses ativos, no Setor Público, é comum a preponderância de ativos imobilizados cuja principal razão de aplicação de recursos na aquisição ou formação dos bens e direitos que os compõem é o potencial de serviços desses ativos e não sua capacidade de gerar fluxos de caixa.

Subgrupos do Ativo Não Circulante

O **ativo não circulante** refere-se aos ativos que têm expectativa de realização depois de doze meses da data das demonstrações contábeis:

- **Realizável em Longo Prazo** – São os bens, os direitos e as despesas (VPD) antecipadas realizáveis em longo prazo, ou seja, com prazo de realização superior a 12 meses.

- **Investimentos** – São as contas que representam as participações permanentes no capital de outras sociedades, bem como os bens e direitos não classificáveis no ativo circulante nem no ativo realizável em longo prazo que não se destinem a manutenção da atividade da entidade. Exemplos: participações em coligadas, participações em controladas e investimentos para futura destinação.
- **Imobilizado** – São os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou sejam exercidos com essa finalidade, até mesmo os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, os riscos e o controle desses bens, por exemplo, móveis, máquinas, veículos edificações em uso etc.
- **Intangível** – São os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade. Nas entidades do Setor Público, os intangíveis mais comuns são os *softwares*.

Passivos

Os **passivos** são o conjunto de contas registradas para evidenciar as obrigações presentes da entidade, decorrentes de fatos passados (ordens de execução de obras, contratos, convênios etc.) relacionados a seus objetivos de prestação de serviços públicos. Muitos passivos são oriundos de transações sem contraprestação e isso inclui aqueles relacionados a programas direcionados ao fornecimento de benefícios sociais (valores a pagar a beneficiários de programas como o Bolsa Família). Os passivos também podem ser oriundos do papel governamental de credor em última instância de entidades com problemas financeiros e, ainda, oriundos de quaisquer obrigações de transferência de recursos para afetados por desastres.

Quanto à evidenciação, as contas do passivo devem ser registradas em ordem decrescente de grau de exigibilidade. E assim

como os ativos, também os passivos são subdivididos em grupos, quais sejam: passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.

Subgrupos do Passivo Circulante

O **passivo circulante** refere-se ao conjunto das contas que representam os passivos exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis (BRASIL, 2016, p. 387). Compreende as obrigações conhecidas e estimadas que atendam a qualquer um dos seguintes critérios:

- tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade;
- tenham prazos estabelecidos ou esperados em curto prazo;
- sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do Setor Público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

São subgrupos do passivo circulante:

- **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar em Curto Prazo** – É a evidenciação das obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, até mesmo os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento em curto prazo.
- **Empréstimos e Financiamentos em Curto Prazo** – São as obrigações financeiras externas e internas da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos em curto prazo.
- **Fornecedores e Contas a Pagar em Curto Prazo** – São as obrigações com os fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas

atividades operacionais da entidade, bem como as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, aluguéis e todas as outras contas a pagar, até mesmo os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento em curto prazo.

- **Obrigações Fiscais em Curto Prazo** – São as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento em curto prazo.
- **Obrigações de Repartições em Outros Entes** – São os valores arrecadados de impostos e outras receitas a serem repartidos aos Estados, Distrito Federal e Municípios.
- **Provisões em Curto Prazo** – São os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de acarretarem saídas de ativos para sua quitação em curto prazo.

Subgrupos do Passivo Não Circulante

O **passivo não circulante** compreende os passivos exigíveis depois de doze meses da data das demonstrações contábeis. Ou seja, as obrigações conhecidas e estimadas que não atendam a nenhum dos critérios para serem classificadas no passivo circulante.

São subgrupos do passivo não circulante:

- **Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar em Longo Prazo** – São as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, até mesmo os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento em longo prazo.
- **Empréstimos e Financiamentos em Longo Prazo** – São as obrigações financeiras da entidade a título

de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor, com vencimentos em longo prazo.

- **Fornecedores e Contas em Pagar em Longo Prazo** – São as obrigações com os fornecedores de matérias-primas, mercadorias e outros materiais utilizados nas atividades operacionais da entidade, até mesmo os precatórios decorrentes dessas obrigações, com vencimento em longo prazo.
- **Obrigações Fiscais em Longo Prazo** – São as obrigações das entidades com o governo relativas a impostos, taxas e contribuições com vencimento em longo prazo; os chamados tributos diferidos.
- **Provisões em Longo Prazo** – São os passivos de prazo ou de valor incertos, com probabilidade de ocorrerem em longo prazo.

Patrimônio Líquido

O **patrimônio líquido** é entendido como o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Subdivide-se, para fins de representação, em:

- **Patrimônio Social e Capital Social –** é o patrimônio social das autarquias, das fundações e dos fundos e o capital social das demais entidades da Administração Indireta. Essas contas registram os recursos aportados pelos entes proprietários a título de entrada de recursos para a entidade, na condição de contribuição de partes externas, que estabelecem ou aumentam a participação delas no patrimônio líquido da entidade. Por exemplo: se um município deseja criar uma fundação cultural, deve aportar recursos iniciais que ao mesmo tempo darão condições de funcionamento à entidade (capital) e evidenciarão a propriedade da entidade ao município.

- **Reservas de Capital** – São as contas usualmente mais comuns em empresas públicas, que obedecem aos ditames da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e podem decorrer, por exemplo, do ágio recebido na alienação de ações.
- **Ajustes de Avaliação Patrimonial** – São as contrapartidas de aumentos ou as diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos pela Lei n. 6.404/1976, ou em normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.
- **Reservas de Lucros** – São as reservas constituídas com parcelas do lucro líquido das entidades para finalidades especificas. Exemplos: reserva legal, reserva para contingências e outras.
- **Resultados Acumulados** – É o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos das empresas e os superávits ou déficits acumulados da Administração Direta, das autarquias, das fundações e dos fundos.
- **Ações/Cotas em Tesouraria** – É o valor das ações ou das cotas emitidas pela entidade que foram readquidas pela própria entidade.

A Lei n. 6.404/1976 dispõe sobre as Sociedades por Ações. Para saber mais, acesse o texto compilado em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício, de acordo com o artigo 104 da Lei n. 4.320/1964.

Esse demonstrativo pode ser comparado à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) exigida pela Lei n. 6.404/1976, porque é nessa demonstração que se faz a apuração do resultado do exercício.

Como vimos, o resultado do exercício é fruto da comparação das variações ativas com as variações passivas e é o mais abrangente que podemos apurar na área pública. Em virtude desse resultado, podemos englobar os outros dois resultados (orçamentário e financeiro).

O resultado do exercício, apurado no DVP, é levado para o Balanço Patrimonial e compõe o saldo patrimonial (patrimônio líquido). Por sua vez, o Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas, por causa da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos, e detalhar pelo menos as seguintes contas:

- Créditos em Curto Prazo e em Longo Prazo.
- Imobilizado.
- Intangível.
- Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais em Curto Prazo e em Longo Prazo.
- Provisões em Curto Prazo e em Longo Prazo.
- Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

Também é recomendado que as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão.

Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais

A DVP tem a função de evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicar o resultado patrimonial do exercício, como forma de medir quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais. O resultado patrimonial do período é apurado na DVP pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas e passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial do exercício, por meio da conta superávit ou déficit acumulado.

A DVP é um quadro com duas seções: “Variações Patrimoniais Aumentativas” e “Variações Patrimoniais Diminutivas”, distribuídas de modo a evidenciar o resultado, como no modelo a seguir.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	31.12.2016	31.12.2015
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	89.348,14	85.695,68
EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS	**79,52**	**37,21**
Vendas de Mercadorias	2,32	2,31
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços	77,20	34,90
VARIAÇÕES PATRIM. AUMENTATIVAS FINANCEIRAS	**13.107,21**	**11.867,15**
Juros e Encargos de Mora	13.059,36	11.837,60
Variações Monetárias e Cambiais	1,02	0,048585
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras	46,84	29,50
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES RECEBIDAS	**74.683,92**	**73.275,04**
Transferências Intragovernamentais - INTRA	70.258,92	68.584,23
Transferências Intergovernamentais - INTRA OFSS	4.425,00	4.690,81
VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS	**36,29**	**16,44**
Ganhos com Alienação de Imobilizados	19,83	-
Ganhos com Incorporação de Ativos por Descoberta e Nascimento	3,84	4,20
Ganhos com Desincorporação de Passivos	12,62	12,25
OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	**1.441,19**	**499,84**
Resultado Positivo de Participações Societárias	656,71	196,66
Reversão de Provisões e Ajustes para Perdas	7.703.163,45	302,85
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas	14,16	0,32
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	89.348,14	85.695,68
PESSOAL E ENCARGOS	**35.361,04**	**37.377,66**
Remuneração a Pessoal	24.250,40	24.925,74
Encargos Patronais	7.809,40	7.960,85
Benefícios a Pessoal	3.179,08	2.519,52
Outras VPD - Pessoal e Encargos	122,16	1.971,55
BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS	**3,74**	**3,04**
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3,74	3,04
USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO	**23.142,19**	**17.732,03**
Uso de Material de Consumo	1.542,57	700,89
Serviços	21.374,89	16.698,71

Serviços - INTRA OFSS	-	-
Depreciação, Amortização de Exaustão	224,73	332,42
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS	**688,91**	**390,90**
Juros e Encargos sobre Empréstimo	376,86	390,46
Juros e Encargos de Mora	1,21	0,44
Variações Monetárias e Cambiais	310,84	
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS	**1.252,62**	**1.244,19**
Transferências Intragovernamentais - INTRA OFSS	1.179,68	1.166,24
Transferências Intergovernamentais	729.317,21	77,95
DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS	**13,37**	**0,31**
Redução ao Valor Recuperável e Provisão para Perdas	13,37	-
Desincorporação de Ativos	-	0,31
TRIBUTÁRIAS		**54,31**
Impostos, Taxas e Contrib. de Melhorias	53,54	84,94
Contribuições	0,76	27,47
OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	**27.799,33**	**20.306,53**
Resultado Negativo de Equivalência Patrimonial	41,75	6,44
Constituição de Provisões	6.132,20	
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas	21.625,38	20.300,09
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO	**1.032,62**	**8.528,62**

Quadro 15: Exemplo de apresentação do DVP
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

As **Variações Patrimoniais Aumentativas** são as transações que aumentam o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou sejam independentes da execução orçamentária, e evidenciadas por grupos de contas que representam receitas do Setor Público:

- **Tributos**: são impostos, taxas e contribuições de melhoria.
- **Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos**: são ganhos auferidos com a venda de bens, serviços e direitos, independentemente de ingresso (recebimentos), incluindo-se a venda bruta e deduzindo-se as devoluções, abatimentos e descontos comerciais concedidos.

- **Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras**: são ganhos decorrentes de operações financeiras como descontos obtidos, juros auferidos, prêmio de resgate de títulos e debêntures, entre outros.
- **Transferências e Delegações Recebidas**: são recebimentos decorrentes de transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências de instituições multigovernamentais, transferências de instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências de convênios e transferências do exterior.
- **Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos**: é a variação patrimonial aumentativa com reavaliação e ganhos de ativos ou com a desincorporação de passivos, que ocorre quando, por exemplo, o governo consegue reverter uma sentença judicial antes registrada como um passivo em desfavor da entidade.
- **Outras Variações Patrimoniais Aumentativas**: somatório das demais variações patrimoniais aumentativas não incluídas nos grupos anteriores, como resultado positivo da equivalência patrimonial, dividendos etc.

As **Variações Patrimoniais Diminutivas** correspondem a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários. Para fins de evidenciação, são subdivididas em:

- **Pessoal e Encargos**: é a remuneração do pessoal civil ou militar, correspondente ao somatório das variações patrimoniais diminutivas com subsídios, vencimentos, soldos e vantagens pecuniárias fixas ou variáveis estabelecidas em lei e as obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de pagamento e outras.
- **Benefícios Previdenciários e Assistenciais**: são os gastos com aposentadorias e reformas, pensões, benefícios de prestação continuada, benefícios eventuais, políticas públicas de transferência de renda, outros benefícios previdenciários e assistenciais.

- **Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo**: são os VPD decorrentes da manutenção e operação da máquina pública como diárias, material de consumo, depreciação, amortização etc.
- **Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras**: são os juros incorridos, descontos concedidos, comissões, despesas bancárias e correções monetárias.
- **Transferências e Delegações Concedidas**: são os gastos com transferências intergovernamentais, transferências intragovernamentais, transferências a instituições multigovernamentais, transferências a instituições privadas com ou sem fins lucrativos, transferências a convênios e transferências ao exterior;
- **Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos**: são as VPD geradas na desvalorização e nas perdas de ativos, com redução a valor recuperável, perdas com alienação e perdas involuntárias ou com a incorporação de passivos.
- **Tributárias**: são as VPD relativas a impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições especiais.
- **Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados**: são os custos das mercadorias vendidas, dos produtos vendidos e dos serviços prestados, mais comumente observadas em empresas públicas dependentes.
- **Outras Variações Patrimoniais Diminutivas**: são as variações patrimoniais diminutivas não incluídas nos grupos anteriores.

Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e as saídas de caixa da entidade em um determinado exercício e suas variações em relação ao ano anterior. Para fins de evidenciação, a DFC apresenta três fluxos: operacional, de investimento e de financiamento.

De acordo com o "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" (BRASIL, 2016, p. 400), a DFC deve evidenciar a geração de caixa e equivalentes de caixa, bem como a utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades, ou seja:

- as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa;
- os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e
- o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A DFC aplicada ao Setor Público é elaborada pelo método direto, que divulga as principais classes de recebimentos brutos (ingressos) e pagamentos brutos (desembolsos) como no modelo a seguir.

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA		
Exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2016 e 31 de dezembro de 2015		
COMPOSIÇÃO	**2016**	**2015**
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	10.000,00	7.500,00
INGRESSOS	**32.000,00**	**29.500,00**
Receitas derivadas	30.000,00	28.500,00
Transferências correntes recebidas	2.000,00	1.000,00
DESEMBOLSOS	**-22.000,00**	**-22.000,00**
Pessoal e Encargos	-14.000,00	-13.500,00
Juros e Encargos da Dívida	-3.000,00	-2.000,00
Transferências concedidas	-5.000,00	-6.500,00
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	-12.000,00	1.500,00
INGRESSOS	**5.000,00**	**1.700,00**
Alienação de bens	3.000,00	0,00
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos	2.000,00	1.700,00
DESEMBOLSOS	**-17.000,00**	**-200,00**
Aquisição de ativo não circulante imobilizado	-9.000,00	-200,00
Concessão de empréstimos e financiamentos	-7.000,00	-
Outros desembolsos de investimentos	-1.000,00	-

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	4.200,00	-3.000,00
INGRESSOS	**10.000,00**	**1.000,00**
Operações de crédito	7.000,00	1.000,00
Integralização do capital social de empresas dependentes	3.000,00	0
DESEMBOLSOS	**-5.800,00**	**-4.000,00**
Amortização /Refinanciamento da dívida	-1.800,00	-1.800,00
Outros desembolsos de financiamentos	-4.000,00	-2.200,00
AUMENTO/REDUÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTES	2.200,00	6.000,00
Disponibilidade no fim do exercício	11.500,00	9.000,00
Disponibilidade no início do exercício	**9.300,00**	3.000,00
AUMENTO/REDUÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTES	2.200,00	6.000,00

Quadro 16: Exemplo de apresentação da demonstração do fluxo de caixa
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

O **fluxo de caixa das operações** compreende os ingressos, decorrentes de **receitas originárias e derivadas***, os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

O **fluxo de caixa dos investimentos** inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações de mesma natureza.

O **fluxo de caixa dos financiamentos** inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e a financiamentos.

A soma dos três fluxos corresponde à diferença entre os saldos iniciais e finais de Caixa e Equivalentes de Caixa dos exercícios analisados, que compreende o numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis, além das aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Inclui, ainda, a receita orçamentária arrecadada que se encontra em poder da rede bancária em fase de recolhimento.

***Receitas Originárias** – são aquelas arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos, de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

***Receitas Derivadas** – são aquelas obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorrem de imposição constitucional ou legal e, por isso, auferidas de forma impositiva, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais. Fonte: Brasil (2016, p. 37).

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) foi concebida para evidenciar as variações ocorridas no patrimônio líquido da entidade, durante todo o exercício, em todas as contas que compõem esse grupo.

Entre os itens apresentados na DMPL, podemos citar:

- os ajustes de exercícios anteriores, que são aqueles decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes;
- as transações de capital com os sócios, por exemplo, o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações em tesouraria e os juros sobre capital próprio;
- o superávit ou déficit patrimonial do exercício;
- a destinação do resultado, por exemplo, as transferências para reservas e a distribuição de dividendos.

Contas/Mutações	Patrimônio Social/ Capital Social	AFAC*	Reservas de Capital	AAP**	Reservas de Lucros	LPA	TOTAL
Saldo inicial	2.500	500	250	75	150	0	3.475
Ajustes de Exercícios Anteriores						250	250
Aumentos Capital em bens	500						500
Reversões Reservas					-100	100	0
Recebimento de Reservas de Capital			150				150
Superávit do Exercício						350	350
Destinação de lucros para aumento de Capital	400					-400	0
Destinação de lucros para reservas					75	-75	0
Destinação para Dividendos a distribuir						-225	-225
Total	3.400	500	400	75	125	0	4.500

Notas: *Adiantamento para Futuros Aumentos de Capital; ** Ajustes de Avaliação Patrimonial.

Tabela 1: Exemplo de apresentação da DMPL
Fonte: Elaborada pelos autores deste livro

Você compreendeu a estruturada de evidenciação do Balanço Patrimonial e dos seus demonstrativos contábeis? Em caso de dúvidas, releia o conteúdo, pesquise-o no "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" ou contate seu tutor.

BALANÇO FINANCEIRO

De acordo com o artigo 103 da Lei n. 4.320/1964, o Balanço Financeiro demonstrará os ingressos e dispêndios (entradas e saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, "[...] bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte." (BRASIL, 1964, art. 103).

Estrutura do Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do Setor Público, demonstrando (BRASIL, 2016, p. 376):

- a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte/destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas;
- os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS; e
- o saldo em espécie do exercício anterior para o exercício seguinte.

Além da evidenciação, possibilita a apuração/o cálculo do resultado financeiro do exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de dois modos:

MODO 1
Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte
(-) Saldo em Espécie do Exercício Anterior.
(=) Resultado Financeiro do Exercício

MODO 2
Receitas Orçamentárias
(+) Transferências Financeiras Recebidas
(+) Recebimentos Extraorçamentários
(-) Despesa Orçamentária
(-) Transferências Financeiras Concedidas
(-) Pagamentos Extraorçamentários
(=) Resultado Financeiro do Exercício

Observe a segregação das receitas e das despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, para identificar o resultado financeiro do exercício.

No Balanço Financeiro, a receita orçamentária, que representa os ingressos orçamentários, é apresentada por categoria econômica (receitas correntes e receitas de capital), enquanto a despesa orçamentária é demonstrada por função (um dos elementos que compõe a antiga classificação funcional-programática da despesa orçamentária). Dessa forma, temos a despesa orçamentária, que representa os dispêndios orçamentários, distribuída por funções: saúde, transporte, educação etc.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO		
	Ano Anterior	**Ano Atual**
INGRESSOS	**172.208.783,32**	**172.396.886,28**
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	131.911.710,28	2.237.881,75
ORDINÁRIA	131.911.710,28	2.237.881,75
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	7.545.009,61	5.495.230,82
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS P/EXECUÇÃO	7.545.009,61	5.495.230,82

Outros	7.545.009,61	2.233.111,33
Valores Pendentes de Baixa/Reversão	0	3.262.119,49
RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	132.414,36	0
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	132.414,36	0
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	32.619.649,07	164.663.773,71
Caixa e Equivalente de Caixa	32.619.649,07	164.663.773,71
DISPÊNDIOS	**172.208.783,32**	**172.396.886,28**
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS	7.545.009,61	2.233.111,33
TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS P/ EXECUÇÃO	7.545.009,61	2.233.111,33
Outros	7.545.009,61	2.233.111,33
SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	164.663.773,71	170.163.774,95
Caixa e Equivalente de Caixa	164.663.773,71	170.163.774,95

Quadro 17: Exemplo de evidenciação de um Balanço Patrimonial
Fonte: Elaborado pelos autores deste livro

As rubricas que compõem o Balanço Financeiro são:

- **Receitas e Despesas Orçamentárias Ordinárias**: é o conjunto das receitas orçamentárias, líquidas das deduções, e das despesas orçamentárias de livre alocação entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.
- **Receitas e Despesas Orçamentárias Vinculadas**: são as receitas orçamentárias, líquidas das deduções, e as despesas orçamentárias cuja aplicação dos recursos é definida em lei, de acordo com sua origem.
- **Transferências Financeiras Recebidas e Concedidas**: são as movimentações de recursos financeiros entre órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. Podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias. Aquelas efetuadas em cumprimento à execução do Orçamento são as cotas, repasses e sub-repasses. Aquelas que não se relacionam com o Orçamento em geral decorrem da transferência de

recursos relativos aos restos a pagar. Esses valores, quando observados os demonstrativos consolidados, são compensados pelas transferências financeiras concedidas.

- **Recebimentos Extraorçamentários**: são os ingressos não previstos no orçamento, por exemplo: consignações em folha de pagamento, fianças, cauções, inscrição de restos a pagar, entre outros.
- **Pagamentos Extraorçamentários**: são os pagamentos que não precisam se submeter ao processo de execução orçamentária, por exemplo: obrigações que representaram ingressos extraorçamentárias como a devolução de depósitos; e restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e pagos no exercício.
- **Saldo do Exercício Anterior e Saldo para o Exercício Seguinte**: são os recursos financeiros e o valor das entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros que serão demonstrados na linha Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados.

Análise do Balanço Financeiro

A análise do Balanço Financeiro tem como objetivo preponderante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira da entidade. Como o Balanço Financeiro deve demonstrar todos os recursos financeiros que ingressaram no órgão e os que foram desembolsados por ele, então seu foco é demonstrar o que aconteceu com os recursos financeiros para o exercício seguinte (disponível) do órgão. Partindo do saldo inicial (chamado de saldo disponível do exercício anterior), devemos adicionar as entradas de numerário do exercício atual sob a forma de receita orçamentária e ingressos extraorçamentários; depois, diminuir as saídas de numerário do exercício atual sob a forma de despesa orçamentária e dispêndios

extraorçamentários, chegando ao saldo final ou atual (que é denominado de saldo disponível para o período seguinte).

Ao final do exercício, podemos apurar o resultado financeiro da seguinte forma:

RF = Dant – Dat

Em que:

RF = Resultado Financeiro

Dat = Saldo Disponível do Exercício Atual (ou Disponível para o Exercício Seguinte)

Dant = Saldo Disponível do Exercício Anterior

Se, por exemplo, o **Dat** for maior do que o **Dant**, teremos um resultado positivo (houve mais ingressos do que dispêndios no ano). Se o **Dat** for menor do que o **Dant**, teremos um resultado negativo, significando que houve mais dispêndios do que ingressos durante o exercício financeiro apurado.

Caso a entidade evidencie um resultado financeiro positivo, inicialmente, isso é um indicador de equilíbrio financeiro. Contudo, uma variação positiva no saldo das disponibilidades do exercício não significa, necessariamente, um bom desempenho da gestão financeira, pois pode decorrer, por exemplo, o aumento do endividamento da entidade. Do mesmo modo, a variação negativa não implica, necessariamente, um mau desempenho da gestão, uma vez que pode ter sido gerado na redução do endividamento.

A análise do Balanço Financeiro deve ser feita em conjunto com o Balanço Patrimonial, pois este permite a avaliação do nível de endividamento, além de considerar as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias.

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Por determinação do "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" (BRASIL, 2016, p. 409), as notas explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática, a fim de facilitar a compreensão e a comparação da DCASP com a de outras entidades.

As notas explicativas normalmente são apresentadas na seguinte ordem:

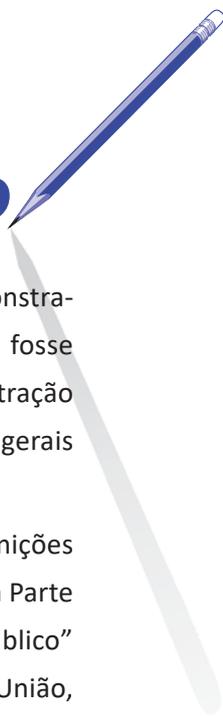
a) **Informações gerais:**
- Natureza jurídica da entidade.
- Domicílio da entidade.
- Natureza das operações e principais atividades da entidade.
- Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.

b) **Resumo das políticas contábeis significativas:**
- Bases de mensuração utilizadas, por exemplo, o custo histórico, o valor realizável líquido, o valor justo ou o valor recuperável.
- Novas normas e políticas contábeis alteradas.
- Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.

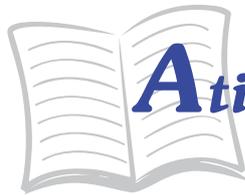
c) **Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica foi apresentada.**

d) **Outras informações relevantes:**
- Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos.
- Divulgações não financeiras como objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas.

- Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro.
- Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro.

Resumindo

Nesta última Unidade, apresentamos as demonstrações contábeis utilizadas no Setor Público de forma que fosse possível a você reconhecer cada balanço e cada demonstração contábil, entender sua estrutura e analisar os resultados gerais do exercício a serem apurados pelo ente da federação.

Com o objetivo de padronizar a estrutura e as definições dos elementos que compõem as DCASP, a STN elaborou a Parte V do "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" (BRASIL, 2016). Tais padrões devem ser observados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, de modo a permitir a evidenciação, a análise e a consolidação das contas públicas nacionais, em consonância com o PCASP.

Fazem parte dessa importante estrutura o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração dos Fluxos de Caixa, a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido, as notas explicativas e a consolidação das demonstrações contábeis.

Atividades de aprendizagem

Verifique se você teve bom entendimento do que tratamos nesta última Unidade da disciplina de *Contabilidade Aplicada à Administração Pública*, realizando as atividades propostas a seguir. Se precisar de auxílio, não hesite em contatar seu tutor.

1. Sobre as DCASP, analise as afirmativas a seguir julgando-as certas (C) ou erradas (E):

   ( ) As demonstrações contábeis apresentam informações extraídas dos registros e dos documentos que integram, exclusivamente, a contabilidade da entidade.

   ( ) As DCASP devem conter a identificação da entidade do setor público a que se referem, da autoridade responsável e do contabilista responsável por sua elaboração.

   ( ) As demonstrações contábeis devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.

   ( ) O Setor Público pode evidenciar três resultados diferentes: o patrimonial, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais; o orçamentário, apurado no Balanço Orçamentário; e o financeiro, apurado no Balanço Financeiro

2. Com relação à Demonstração dos Fluxos de Caixa, é INCORRETO afirmar:

   a) O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, até mesmo os decorrentes de receitas originárias e derivadas, os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

b) O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e a financiamentos.

c) A Demonstração dos Fluxos de Caixa apresenta as entradas e as saídas de caixa da entidade em um determinado exercício e suas variações em relação ao ano anterior.

d) O fluxo de caixa dos investimentos inclui recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro derivados de impostos, taxas e contribuições.

3. A demonstração que apresenta as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício é denominada:

a) Balanço Patrimonial.

b) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

c) Balanço Orçamentário.

d) Demonstração dos Fluxos de Caixa.

4. Indique com (F) a(s) alternativa(s) falsa(s) e com (V) a(s) alternativa(s) verdadeira(s):

( ) No Balanço Financeiro, encontramos a inscrição de restos a pagar do exercício ao lado dos dispêndios.

( ) No Balanço Orçamentário, a despesa é apresentada na seguinte ordem: por categoria econômica e por tipo de crédito.

( ) O déficit corrente identificado no Balanço Orçamentário é encontrado ao lado da receita.

( ) Insuficiência de arrecadação é definida como receita arrecadada menor do que receita prevista.

5. Considere as informações a seguir relativas a um Balanço Orçamentário:

Receitas correntes previstas: 100	Receitas correntes executadas: 120
Receitas de capital previstas: 150	Receitas de capital executadas: 145
Despesas correntes fixadas: 90	Despesas correntes executadas: 89
Despesas de capital fixadas: 160	Despesas de capital executadas: 151

Com base nessas informações, aponte a alternativa CORRETA:

a) O balanço apresentou excesso de arrecadação na receita de capital.

b) O orçamento de capital apresentou superávit.

c) O orçamento corrente apresentou superávit.

d) O balanço apresentou resultado final deficitário.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. **Decreto n. 3.589, de 6 de setembro de 2000b**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3589.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. **Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000a**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 23 fev. 2017.

______. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento**: MTO 2018. 2017. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico-de-orcamento-mto>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 7. ed. Brasília, DF: 2016. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas Aplicável ao Setor Público**. [2017?]. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/pcasp>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI**. 020303 – Programação e Execução Financeira. 2013. Disponível em: <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020303>. Acesso em: 23 out. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 23 out. 2017.

______. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. NBC TSP Estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>. Acesso em: 23 out. 2017.

FEIJÓ, Paulo; CARVALHO, Jorge; RIBEIRO, Carlos. **Entendendo a contabilidade orçamentária aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília, DF: Editora Gestão Pública, 2015.

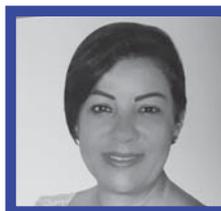
GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 17. ed. Sã Paulo: Saraiva, 2017.

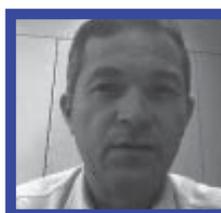
HOUAISS. Instituto Antônio Houaiss. **Dicionário eletrônico Houaiss da língua portugues**a. Versão monousuário, 3.0. CD-ROM. Objetiva: junho de 2009

MOTA, Francisco. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília, DF: Editora Gestão Pública, 2012.

Minicurrículo

Rosaura Haddad Barros

Pós-Graduada em Análise de Sistemas, pela Fundação de Cultura e Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão (FUNCEP); e graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade de Brasília (UnB), e em Administração, pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Servidora Pública há 30 anos, foi Contadora Chefe Responsável (Setorial Contábil) da Secretaria de Controle Interno da Presidência da República (CISET/PR), responsável por orientar gestores quanto aos registros dos atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e por treinamentos de SIAFI Operacional, SIAFI Gerencial, Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Execução Orçamentária e Financeira para todas as Unidades jurisdicionadas à Presidência da República, incluindo Administração Direta e Indireta, análise mensal dos balanços e registro da conformidade contábil. Atualmente, é consultora do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e instrutora em cursos sobre a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público em todo o Brasil.

Francisco Glauber Lima Mota

Mestre em Contabilidade, pela Fundação Universidade de Brasília (UnB); especialista nas áreas financeira e operacional (convênio BEC-BNB) e em Políticas Públicas e Gestão Governamental, pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP); graduado em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Ceará (UFC); e em Gestão Pública, pela Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul). É Contador da Câmara dos Deputados; professor licenciado do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB); consultor de empresas de informática para a área de contabilidade pública (ASPEC,

FIORILLI); parecerista da Revista Catarinense da Ciência Contábil, editada pelo Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. Autor dos livros “Contabilidade Aplicada ao Setor Público”; “Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Suplemento e Curso de Siafi – Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira Federal”; de artigos científicos aprovados em congressos nacionais e internacionais; e de artigos publicados no Boletim de Administração Pública Municipal. É membro do Grupo Técnico de Contabilidade Pública da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e da Academia de Ciências Contábeis do Distrito Federal ACICONDF. Foi agraciado com a medalha “Mérito Contábil Acadêmico”, em 2013, iniciativa do Conselho Regional de Contabilidade do DF.

Mírian Patrícia Amorim

Pós-graduada em Auditoria, pela Universidade de Brasília (UnB), e graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul), e em Administração, pelo Centro Universitário do Distrito Federal (UDF). Foi servidora da Secretaria de Controle Interno da Presidência da República, com atuação na Coordenação de Contabilidade e Avaliação (2010-2013); professora do curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB); professora aposentada dos cursos Técnicos em Contabilidade e Administração da Secretaria de Estado de Educação do Distrito Federal; e professora de cursos preparatórios para concursos. Atualmente é Contadora-Chefe da Companhia Urbanizadora da Nova Capital (Novacap). É autora do Livro “Desvendando a Contabilidade”; coautora dos livros “Contabilidade Geral em Exercícios” e “Questões Comentadas para o Concurso do Banco Central do Brasil”, além de autora de diversas apostilas preparatórias para concursos públicos abordando assuntos como Contabilidade Geral, Contabilidade Avançada, Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis.

Este livro compõe o material didático do **Curso de Bacharelado em Administração Pública**, integrante do **Programa Nacional de Formação em Administração Pública**, oferecido na modalidade a distância.

Realização

ISBN 978-85-7988-328-6

VENDA PROIBIDA

Organização

Oferecimento